

Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal *

Joaquim Freitas da Rocha

Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho

Resumo: O dito “processo de execução fiscal”, no modo como foi desenhado pelo criador normativo português, apresenta-se como uma tramitação de difícil qualificação, do ponto de vista da sua natureza jurídica. Tal dificuldade, inerente ao processo em si, contamina os atos que no mesmo se praticam, suscitando inúmeros problemas de delimitação de regime jurídico e de identificação das normas aplicáveis. O presente conjunto de reflexões, assenta numa metodologia essencialmente analítica e, a partir do conhecimento das partes (teoria do ato), intenta trazer alguma clarificação sobre o todo (teoria do processo).

Palavras-chave: Direito tributário, Contencioso tributário, Processo tributário, Procedimento tributário, Execução fiscal, Reserva do juiz

Índice:

1. Colocação e pressupostos 2. Modelos de execução coerciva de dívidas tributárias a) Modelo puramente administrativo b) Modelo puramente jurisdicional c) Modelo misto 3. A ambiguidade do modelo português 4. Contributos para uma adequada teoria dos atos de aplicação normativa 4.1. Teoria das competências 4.2. Teoria dos atos a) Atos jurídicos *versus* ações materiais e atos de trâmite b) Atos administrativos *versus* atos jurisdicionais c) Atos procedimentais *versus* atos processuais 5. A natureza jurídica dos atos praticados no processo de execução fiscal 5.1. Atos não jurisdicionais a) Atos de ordenação α) Atos de mero trâmite β) Atos comunicativos b) Atos administrativos 5.2. Atos jurisdicionais 6. Propostas de simplificação. Conclusões

Principais abreviaturas utilizadas:

AO: *Abgabenordnung*

AT: Administração tributária

CPA: Código de Procedimento Administrativo

CPC: Código de Processo Civil

CPPT: Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA: Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP: Constituição da República Portuguesa

LeyGT: *Ley General Tributaria*

LGT: Lei Geral Tributária

LPF: *Livre des procédures fiscales*

STA: Supremo tribunal Administrativo

TC: Tribunal Constitucional

1. Colocação e pressupostos

Do ponto de vista científico-jurídico, o tema que constitui o núcleo central das presentes reflexões (a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal) não é de apreensão cognoscitiva simples nem é suscetível de uma abordagem metodologicamente linear, desde logo por não se materializar numa única questão à qual deva ser apresentada uma única resposta. Pelo contrário, trata-se de um tema complexo que convoca um conjunto de questões e problemas cuja abordagem e eventual resolução depende da interseção de várias coordenadas que não são frequentemente consideradas de modo unitário e sistematizado.

* Texto originalmente publicado em *Execução fiscal (e-book)*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, pp. 35 e ss.

A tal acresce a dubiedade do ordenamento jurídico posto, pois a aparente simplicidade que encerra a disposição normativa mais relevante na matéria (o art.º 103.º, n.º 1, da LGT) é colocada em crise por várias outras disposições legais, e pela pluralidade de decisões jurisprudenciais que já há muito denunciam fragilidades inerentes. De resto, a este respeito, já ALBERTO XAVIER, em outro quadro normativo, se referia a uma "confusão subjetiva" ¹.

Devido aos motivos apontados, o chamamento de critérios de racionalidade discursiva e sistemática torna-se imperativo, aqui mais do que em outras circunstâncias, devendo começar-se por referir que, em termos de método, a aproximação aqui a empreender não assentará numa lógica binária *pergunta → resposta*, mas antes numa lógica matricial, assente numa rede de aspetos jurídicos de origem diversa (e.g., juscomparatística, histórica, principiológica), e relativamente aos quais apenas uma abordagem harmoniosa permitirá captar uma coerência de sentido. No quadro dessa abordagem, facilmente se deduzirá que uma metodologia analítica — que tente compreender o todo (processo) a partir da compreensão das partes (atos) — será a que melhor permitirá atingir, ainda que parcialmente, os desideratos propostos. Antes disso, porém, entende-se ser proveitosa uma pequena digressão por algumas paragens jurídicas de relevo, de modo a estabelecer um quadro juscomparatístico mínimo e fazer emergir alguns tópicos de reflexão que poderão ser proveitosos.

Assim, assentes estes pressupostos de método, ensaia-se a seguinte sistematização:

- Começar-se-á precisamente pela tentativa de conhecimento dos dados fornecidos por alguns ordenamentos jurídicos distintos do português, suficientemente diferenciados deste, para que se possa perceber que existem abstratamente várias soluções em sede de *cobrança coerciva pública* (ponto 2.);
- Seguidamente, tentar-se-á captar a caracterização do modelo português de execução fiscal, salientando a sua ambiguidade (ponto 3.);
- Constatada esta última, será efetuada uma incursão no âmbito mais vasto da teoria geral dos atos de aplicação normativa (ponto 4.);

¹ Assim, XAVIER, Alberto, *Conceito e natureza do ato tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, p. 564.

- Na posse desses conhecimentos, o que se procurará de seguida será aplicar os contributos dessa teoria ao processo de execução fiscal, como consagrado no ordenamento luso (ponto 5.);
- Finalizar-se-á com algumas propostas no sentido da simplificação do sistema (ponto 6.) e com um remate conclusivo.

Ainda antes de avançar, importa firmar claramente as fronteiras das possibilidades cognoscitivas aqui em debate: o presente texto tem pretensões científicas e não pretensões utilitárias ou pragmáticas, o que significa que não se intenta nesta sede encontrar as soluções adequadas para a aplicação das normas jurídico-tributárias ao caso em concreto. Tal é função dos órgãos aplicativos, designadamente, os Tribunais e os órgãos administrativos. Pela nossa parte, procura-se apenas estudar as questões e tentar encontrar uma coerência de sentido, procedendo a uma interpretação jurídico-científica, a qual — utilizando as sábias palavras do clássico KELSEN — "não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica" ².

Será este o limite que, sem prejuízo de pequenos deslizes (legitimados pelas quebras de coerência do sistema), procurará não se transpor.

2. Modelos de execução coerciva de dívidas tributárias

Uma simples análise jurídico-comparativa, a partir das características dominantes das normas e arranjos organizatório-judiciais dos diferentes ordenamentos, permite identificar alguns *modelos* de execução coerciva de dívidas tributárias (e, eventualmente, outras dívidas que, para estes efeitos, sejam equiparadas, de modo direto ou indireto) ³. Três merecerão aqui especial menção: um modelo puramente administrativo, um modelo puramente jurisdicional e um modelo híbrido ou misto.

a) Modelo puramente administrativo

² Cfr. KELSEN, Hans, *Reine Rechtslehre*, tradução portuguesa: *Teoria pura do Direito*, 7.^a edição, Almedina, Coimbra, 2008, p. 387.

³ Impõe-se, desde já, uma pequena nota de feição terminológica: a, assim denominada, "execução fiscal" acaba por ser, na realidade, uma *execução tributária*, e assim deveria ser denominada, atento o seu objeto primordial (dívidas de natureza tributária e não apenas dívidas de natureza fiscal). Todavia, por razões de tradição discursiva (que não se restringem ao ordenamento jurídico-normativo português), e apenas por elas, manter-se-á ainda a utilização da primeira. Seja como for, sendo tarefa (indeclinável e obrigatória) do criador normativo edificar um sistema que, dos pontos de vista lógico e discursivo, se apresente coerente e claro, impor-se-á, a prazo, uma atualização do instrumentário conceptual.

Em primeiro lugar, é possível vislumbrar-se um modelo puramente administrativo, no âmbito do qual a tramitação conducente à cobrança coerciva de dívidas de natureza tributária assume natureza exclusivamente administrativa, podendo falar-se, em rigor, num autêntico *procedimento coercivo de cobrança*. Será o caso, por exemplo, do que sucede nos ordenamentos jurídicos alemão ⁴, espanhol ⁵ ou francês ⁶.

De acordo com este arquétipo, a cobrança coerciva não se distingue substancialmente da cobrança dita voluntária ou espontânea, somente se distinguindo quanto aos instrumentos utilizados e quanto ao momento, na medida em que apenas se efetivará numa fase patológica do desenvolvimento da relação jurídica tributária, após o respetivo prazo de pagamento normal ter decorrido. De resto, trata-se de uma genuína tramitação procedimental *stricto sensu*, (i) efetivada por órgãos de natureza administrativa — ou em nome destes —, (ii) assente na prática de atos orgânica e materialmente administrativos, e (iii) eventualmente sujeita a controlo ou sindicância administrativa de segundo grau.

Na realidade, nestes modelos não ressaltam dúvidas quanto à natureza da tramitação cobratória executiva nem quanto à natureza ou ao estatuto da entidade que nela atua, sendo suficiente a alusão aos seguintes exemplos literais:

- i) No ordenamento alemão é feita menção a um *Verwaltungsweg* e a *Vollstreckungsbehörden* (as quais são os *Finanzämter* e os *Hauptzollämter*) ⁷;
- ii) No ordenamento espanhol, o legislador é até muito mais enfático e claro, ao referir, sem ambiguidades, que *[e]l procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria* ⁸;
- iii) Por sua vez, no ordenamento francês, o criador normativo refere-se claramente a *comptables publics compétents par arrêté du ministre chargé du budget*, ou em *huissier de justice*, ou ainda em *tout agent de l'administration habilité à exercer des poursuites au nom du comptable* ⁹.

⁴ Cfr. a parte VI (*Sechster Teil*) da *AO (Vollstreckung)* e §§ 249 e ss.

⁵ Cfr. a *Sección 2 (procedimiento de apremio)* da *LeyGT* e art.ºs 163 e ss..

⁶ Cfr. o *Titre IV (Le recouvrement de l'impôt)* do *LPF* e art.ºs L 252 e ss..

⁷ Cfr. § 249 (1) da *AO*.

⁸ Cf. art. 163 da *LeyGT*.

⁹ Cfr., respetivamente, artigos L. 252 e L. 258 A, n.º 1, do *LPF*.

Outrossim, o legislador, nesses ordenamentos, não hesita em considerar que os atos de cobrança em causa são verdadeiros atos administrativos — referindo-se, por exemplo, a *Verwaltungsakte*¹⁰ —, considerando-os indubitavelmente impugnáveis por meio das garantias administrativas de reação ao dispor dos contribuintes ou outros obrigados tributários (*Einspruch*¹¹, *Contestation*¹²).

Trata-se, enfim, de um modelo ou arranjo que procura conferir centralidade ao Interesse público e que — aspeto de extrema importância — confia as tarefas de cobrança executiva nas entidades administrativas e particularmente na Administração tributária, pressupondo que a mesma, enquadrada e modelada pelas exigências decorrentes de um Estado de Direito responsável, não deixará de se assumir como uma prossecutora desse *Interesse*, com base nos princípios da verdade material e da imparcialidade, bem assim como na consecução dos respetivos deveres. Além do mais, a própria jurisprudência e a doutrina reconhecem com naturalidade esse estatuto de imparcialidade e aceitam sem problemas regras especiais de cobrança (procedimentais, administrativas), distintas das aplicáveis em outras sedes, designadamente civilística, e afastando as regras dos códigos de processo civil (sem prejuízo da eventual convocação em segmentos específicos)¹³.

b) Modelo puramente jurisdicional

Em contraposição ao modelo anteriormente exposto, é possível conceber a cobrança coerciva de dívidas de natureza tributária como uma tramitação exclusivamente jurisdicional, materializada num verdadeiro processo, e no âmbito da qual as respetivas atuações assumem a forma de atos processuais, muitos deles (os atos decisórios) com natureza jurisdicional.

Assim se passam as coisas, por exemplo, no âmbito de alguns ordenamentos de *matriz latino-americana* como o brasileiro ou o uruguaio¹⁴.

¹⁰ Cfr., uma vez mais, § 249 (1) da *AO*.

¹¹ Cfr. § 347 (1) da *AO*.

¹² Cfr. article L. 281 do *LPF*.

¹³ Doutrinalmente v. KLEIN / ORLOPP / BROCKMEYER, *et al.*, *AO: Abgabenordnung Kommentar*, 11.^a edição, C. H. Beck, München, 2012, p. 1299. V. ainda, por exemplo, acórdão do *BFH (Bundesfinanzhof)* de 22 de outubro de 2002, VII R 56/00, disponível em <http://www.bundessteuerblatt.de> (versão oficial) ou em <https://lexetius.com/2002,2351> (acesso em 18 de junho de 2018).

¹⁴ O referido no texto não exclui, evidentemente, que no âmbito do conjunto de tais ordenamentos se vislumbrem exemplos de sistema de cobrança administrativa, como o peruano. V., a respeito, art.^{os} 114.º e

Trata-se, assim, de um arranjo frequentemente decalcado do processo civil, assente num contencioso adversativo e eminentemente subjetivista, e não patenteia indisfarçáveis desconfianças relativamente às entidades administrativas e particularmente à Administração tributária, preferindo confiar apenas no juiz, enquanto bastião das garantias dos administrados e dos contribuintes. A onnipresença deste último, aliás, é mesmo uma das marcas de tal sistema, ao que não será alheia a consideração de que a finalidade principal da sua intervenção é, não a prossecução do Interesse público ou a efetivação da correta arrecadação da receita pública, mas antes a tutela das posições jurídicas dos contribuintes dignas de proteção.

No “cruzamento” dos dois modelos anteriores, podem ser encontrados aqueles arranjos que expressamente assumem a natureza mista, administrativa e jurisdicional, das tramitações — seja incluindo fases perfeitamente autonomizadas, seja incluindo atos

diversos nas diferentes fases ¹⁷ —, e aqueles relativamente aos quais se pode afirmar que as respetivas soluções são ambíguas, dúbias ou juridicamente incertas.

E aqui, no espaço de “cruzamento”, se inserirá o modelo português, o qual consistirá numa espécie de *procedimento jurisdicionalizado* ¹⁸. E a expressão “inserirá” não é inocente, pois não resulta absolutamente clara qual terá sido a intenção do criador normativo a este respeito.

A tal modelo se dedicarão as reflexões seguintes.

3. A ambiguidade do modelo português

Qualquer espaço jurídico-normativo que utilize conceitos polissémicos ou indeterminados, ou englobe soluções jurídicas não unívocas — como indubitavelmente sucede com o espaço dedicado no ordenamento português à execução fiscal —, exige um esforço interpretativo que não pode deixar de se materializar numa tarefa autenticamente jurídica. Quer isto dizer que as eventuais soluções a encontrar deverão ser ancoradas em critérios jurídicos, e não em considerações de natureza diversa, designadamente política, social, económica, estatística, etc.. Estas últimas apenas deverão ser aceites como válidas após *juridificadas*, isto é, rececionadas pelo método interpretativo jurídico. O labor interpretativo é, entende-se, um campo privilegiado de pureza metodológica, no sentido (uma vez mais) tradicional *kelseniano* do termo.

Por conseguinte, não é despidendo reiterar que para tentar encontrar alguma coerência de sentido no complexo de soluções legais existentes, torna-se imperioso recorrer, não apenas aos enunciados linguísticos utilizados pelo criador normativo (*elemento literal*), mas igualmente à consideração da integração desses enunciados no cosmos — micro (preceito, parte, título, secção, etc.) ou macro (diploma, “ramo de Direito”) — do qual fazem parte (*elemento sistemático*), bem assim como aos respetivos antecedentes (*elemento histórico*) e às finalidades que se pretenderá atingir (*elemento teleológico*).

¹⁷ A respeito do ordenamento italiano e do “*procedure di esecuzione forzata*” [o qual, a despeito da referência a diferentes “fases”, e consagrando um controlo judicial sucessivo e eventual, parece não se distanciar dos modelos administrativistas referidos no texto em a)], v. TESAURO, Francesco, *Manuale del Processo Tributario*, 3.^a edição, Giappichelli Editore, Torino, 2016, pp. 285 e ss.; MAZZOCCHI, Stefano, *Lineamenti di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2015, pp. 165, 166.

¹⁸ A respeito do tema, v., por exemplo, MORAIS, Rui Duarte, *A execução fiscal*, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 38 e ss., em especial, p. 44.

Ora, partindo deste ancoramento metodológico, não será irrazoável supor que grande parte das dúvidas respeitantes à natureza jurídica da execução fiscal encontram muita da sua razão de ser (i) na ambiguidade do desenho efetuado pelo legislador, acrescendo também (ii) alguma *carga memorial* remanescente de soluções anteriores.

- i) Do ponto de vista legislativo, as soluções decorrentes dos arranjos positivo-legais não se demonstram absolutamente coerentes entre si, desde logo ao nível da literalidade de alguns dos enunciados da LGT e do CPPT. De facto, aquele primeiro diploma, em algumas localizações, assinala perentoriamente ou indicia fortemente a natureza judicial da execução fiscal ou tributária, como sucede quando o art.º 103.º, n.º 1, prescreve que “o processo de execução fiscal tem natureza judicial (...)” ou quando o art.º 54.º determina que “o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida (...) à cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”; porém, em outras — como no art.º 101.º — parece querer significar realidade diversa, pois no elenco estabelecido dos “meios processuais tributários” não inclui a execução fiscal, mas apenas o recurso dos atos praticados na mesma (pese embora, logo de seguida, se refira a “processo”) ¹⁹. Além disso, a consideração sistemática das normas também parece indiciar em sentido não convergente com a ideia de judicialização ou, pelo menos, pode dizer-se que parece não corroborar tal natureza. Isto porque o CPPT não integra a execução fiscal no apartado sistemático respeitante ao (assim denominado) “processo judicial tributário” (Título III). Logo, não infundadamente se conclui que os elementos literal e sistemático de interpretação podem apontar em sentidos divergentes.
- ii) Para além de algumas indefinições e hesitações ao nível do Direito positivado, um outro importante fator deve ser salientado: do ponto de vista das perceções dos diversos atores (jurídico- e político-) tributários ainda persistem algumas ideias adquiridas de anteriores soluções, ao que se acumula alguma pré-compreensão de desconfiança relativamente à AT. Neste ponto, não será absurdo pensar que as contínuas menções, designadamente por parte da

¹⁹ No mesmo sentido, de resto, apontará o art.º 97.º, n.º 1 do CPPT, nas suas alíneas n) e o).

jurisprudência²⁰, à AT como "agente auxiliar do juiz" não estarão desprendidas das referências contidas no antigo CPCI (Código de Processo das Contribuições e Impostos) de 1963²¹, e, simultaneamente, a um certo receio de parcialidade relativamente à mesma, induzindo a ideia de que apenas com a *presença tutelar* de um juiz tais receios poderão ser desfeitos. Também pertinente neste domínio poderá ser a perceção dual da administração tributária, na senda do preconizado doutrinariamente por ALBERTO XAVIER. Este autor clássico defende a nítida separação entre a AT enquanto credora da receita pública e a AT enquanto órgão de justiça, no primeiro caso "defendendo" um interesse próprio inerente à posição jurídica que emerge da relação na qual se integra (relação jurídica tributária), no segundo enquanto agente que simplesmente auxilia o juiz na prossecução da tarefa de administrar a justiça. Paralelamente, releva, no edifício de pensamento do autor, a bipartição liquidação / execução, entendendo dever reservar-se esta última para o poder judicial, sem prejuízo do auxílio de órgãos administrativos (a primeira seria, indubitavelmente, uma tarefa não jurisdicional)²².

Ora, a partir do exposto, e independentemente da correção ou acerto das pré-compreensões de base histórica que podem permanecer — embora não possam ser negligenciados os factos de que (i) a execução não é uma atividade jurisdicional por natureza²³, e (ii) o atual CPPT terá determinado o fim do estatuto de juiz auxiliar²⁴ —, é insofismável que a existência dos fatores referidos implica dubiedade e coloca em crise a certeza jurídica ou, no mínimo, a exigível previsibilidade, seja ao nível objetivo

²⁰ V., por exemplo, acórdãos do STA de 7 de dezembro de 2011, processo n.º 01054/11, de 23 de fevereiro de 2012, processo n.º 059/12, e de 23 de maio de 2012, processo n.º 0489/12.

²¹ Cfr. art.º 40.º do respetivo Código, § único, nos termos do qual "Nos processos judiciais, os chefes das repartições de finanças são juizes auxiliares em tudo que não constitua o exercício próprio da função do Ministério Público e competem-lhes as funções que por este código não sejam atribuídas aos juizes de 1.ª instância. O chefe da repartição de finanças, quando desempenhar as funções de juiz auxiliar, nomeará, sempre que necessário, um funcionário da repartição para representar o Ministério Público".

²² Cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito e natureza do ato tributário*, cit., pp. 560 e ss.

²³ Assim, uma vez mais, XAVIER, Alberto, *Conceito e natureza do ato tributário*, cit., p. 562.

²⁴ Cfr., a propósito, acórdão do TC n.º 263/02. Além disso, a consideração da natureza dual da AT (nuns casos, colaborador ou agente "auxiliar do juiz", e em outros enquanto entidade credora, titular e executora de um "interesse" próprio, do qual não se pode desvincular) não consegue responder aos atuais problemas suscitados na cobrança coerciva, por parte da mesma, de créditos titulados por entidades terceiras, como as Autarquias locais, os Institutos públicos ou até as entidades privadas concessionárias da exploração de serviços públicos ou da manutenção e gestão de infraestruturas públicas.

(segurança jurídica), seja ao nível subjetivo (proteção da confiança) ²⁵, pois frequentemente irrompem situações nas quais não se sabe de modo claro qual o regime a aplicar.

De resto, e bem vistas as coisas, não será a própria execução fiscal que terá a dita “natureza judicial” (como refere o legislador), mas apenas as tramitações nas quais se suscitam conflitos de pretensões. Quando estes últimos não acontecem, nada existe de “judicial”.

Acresce que a própria cultura de desconfiança do fisco não pode ter cabimento num Estado de Direito responsável, mesmo considerando eventuais excessos lesivos.

Face a tais incertezas e indeterminações, os problemas relativos à execução fiscal e tributária têm-se afastado progressivamente das questões relacionadas com a análise da tramitação globalmente considerada, e têm-se direcionado antes para a análise dos atos que a integram, intentando averiguar se se está em presença de atos administrativos, atos processuais, atos jurisdicionais, atos não jurisdicionais, etc. Enfim, de um modo simples, pode dizer-se que o debate se tem afastado da *teoria do processo* para se centrar na *teoria dos atos*.

Repescando o que a início se disse, propugna-se aqui uma metodologia de base analítica, intentando compreender o todo (o processo) a partir da compreensão das partes (os atos).

Será tendo em consideração este realinhamento discursivo que as subsequentes reflexões se desenvolverão.

4. Contributos para uma adequada teoria dos atos de aplicação normativa

Após se ter procurado demonstrar que, ao nível do ordenamento jurídico-tributário português, os dados fornecidos pelo criador normativo no que concerne à execução fiscal ou tributária não permitem fundar raciocínios e conclusões juridicamente satisfatórias, no presente apartado sistemático será tentada uma abordagem diversa.

Procurar-se-á percorrer uma via de natureza mais teorética e dogmática, tentando fixar um quadro principiológico que permita, esse sim, os tais raciocínios e conclusões que não se conseguem atingir por uma via exclusivamente positivística.

²⁵ V., a respeito, o nosso *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano VII, 2010 (especial), pp. 383 e ss..

Pois bem, na medida em que o conhecimento dos atos que podem ou não ser praticados por certo ator ou sujeito não prescinde do conhecimento do conjunto de poderes decisórios em que tais atos se inserem (competência), começar-se-á por uma brevíssima menção a alguns aspetos nucleares de uma adequada *teoria das competências*, para, posteriormente, se procurar abordar a *teoria dos atos*.

4.1. Teoria das competências

As competências para a prática de atos, sejam estes de que natureza forem (atos políticos, atos legislativos, atos administrativos, atos jurisdicionais, ou outros), devem integrar um sistema que as preveja de modo claro, articulado e, além disso, de modo tendencialmente completo. Isto porque, como facilmente se deduz, uma nítida ordenação competencial não apenas permite a identificação de *quem e como* pode praticar *quais* atos (função ordenatória ou positiva), mas igualmente a fixação de fronteiras que não podem ser transpostas, impondo limites às atuações dos poderes públicos, particularmente em matérias restritivas (função garantística ou negativa).

Além disso, de um ponto de vista financeiro, um coerente sistema de repartição permite assegurar uma adequada alocação de recursos, bem assim como, em outro plano, facilita a aplicação normativa, pois a existência de competências perfeitamente definidas e delimitadas evita as colisões de normas e os conflitos inerentes (cada órgão só é competente para certo domínio).

Como modo de se conseguir tal sistema, pode identificar-se um rol de princípios, dos quais se salientam os seguintes:

- i) *Princípio da tipicidade*, nos termos do qual as competências devem estar previstas normativamente e de maneira expressa ao nível constitucional ou legal, através de *regras secundárias* (no sentido *Hartiano* de regras de alteração ²⁶), sem prejuízo do pontual reconhecimento de competências implícitas;
- ii) *Princípio da atribuição*, de acordo com o qual um determinado titular apenas pode atuar nos limites das competências atribuídas normativamente,

²⁶ Cfr. HART, Herbert L. *The concept of law*, tradução portuguesa: *O conceito de direito*, 6.^a edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2011, pp. 103 e ss. V., ainda, o nosso *Constituição, ordenamento e conflitos normativos. Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra editora, Coimbra, 2008, pp. 159, 160.

não lhe sendo reconhecida a competência para criar e modificar as suas próprias competências (*Kompetenz-kompetenz*);

- iii) *Princípio da indisponibilidade*, significativo da ideia de que o titular da competência não a pode transferir ou a ela renunciar;
- iv) *Princípio da adequação material*, nos termos do qual os meios de ação (poderes) em que a competência se consubstancia devem ser os meios certos para atingir os objetivos normativamente prescritos;
- v) *Princípio da adequação funcional*, nos termos do qual esses mesmos meios de ação devem ser alocados à pessoa, entidade ou órgão que, juridicamente, se considere mais apta a prosseguir os desígnios normativamente consagrados.

Por conseguinte, um arranjo no qual as competências sejam atípicas, (auto)criadas pelo próprio órgão titular, disponíveis, e não adequadas, não será um arranjo satisfatório do ponto de vista constitucional, não permitindo identificar corretamente *quem* pode, em abstrato e em concreto, praticar *que* atos.

Além dos expostos, e com especial relevo no presente contexto, existe um outro princípio, de sinal mais abrangente, que prescreve que nas situações de indeterminação e ambiguidade — como as que perpassam as presentes considerações — não se poderá chegar a um resultado interpretativo que subverta a teleologia (intenção) do legislador constituinte e os princípios por este fixados. Trata-se do denominado *princípio da conformidade funcional* ²⁷.

E este é um ponto decisivo, pois a verdade é que o legislador constituinte fixou indubitavelmente um limite intransponível, materializado numa *reserva de função jurisdicional*, significativa da ideia de que os atos de natureza jurisdicional apenas podem ser praticados por órgãos com a natureza de Tribunal ²⁸. Pode dizer-se que este será o limite que não poderá ser ultrapassado: não poderá chegar-se a um resultado interpretativo tal que permita concluir pelo reconhecimento da atribuição da prática de atos jurisdicionais a órgãos não jurisdicionais, designadamente órgãos administrativos.

Este é, de facto, o *instante decisivo* das presentes considerações, o seu ponto fulcral, pois, independentemente das múltiplas querelas ou controvérsias que se possam

²⁷ V. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, reimpressão, Almedina, Coimbra, 2018, p. 1224.

²⁸ Cfr. art.º 202.º da CRP.

suscitar a respeito da natureza jurídica dos diversos atos a praticar, a fronteira dessa reserva a favor do juiz (*Richtervorbehalt*) é intransponível ²⁹.

Porque assim é, uma investida metodológica se impõe: conhecer tais atos, retirando daí as devidas ilações. Para o efeito, a análise subsequente será desdobrada nos seguintes passos sucessivos:

- Desde logo, diferenciar os verdadeiros atos jurídicos das simples operações materiais e dos meros atos de trâmite;
- Posteriormente, no contexto dos primeiros, distinguir os atos administrativos dos atos jurisdicionais;
- De seguida, apartar os atos procedimentais dos atos processuais.

Enfatiza-se que esta aportação à teoria dos atos públicos aplicativos ³⁰ não é um desvio inconsequente e crê-se mesmo que é por se negligenciar os contornos destas distinções que os problemas poderão surgir.

4.2. Teoria dos atos

a) Atos jurídicos *versus* ações materiais e atos de trâmite

Nem todo o ato praticado por um ente público pode ser qualificado como *ato jurídico* no sentido estrito do termo, devendo reservar-se esta qualificação apenas para aquelas atuações que se corporizam (i) numa declaração de vontade (ii) à qual se encontra associada a projeção de efeitos jurídicos numa situação individual e concreta ³¹. Consequentemente, não serão verdadeiros atos jurídicos — embora, num sentido amplo, sejam reconhecidos pelo mundo do Direito (ordenamento normativo) — aquelas condutas às quais não está inerente uma declaração volitiva ou que não produzam efeitos jurídicos determinados, como acontece com as simples *ações materiais*. Aqui, está-se em presença de meros atos de execução, exarados no cumprimento de deveres jurídicos emergentes de atos anteriores, não transportando efeitos jurídicos externos de *per si*, e, particularmente

²⁹ V., a respeito, acórdão do TC n.º 80/2003.

³⁰ Embora tal resulte da circunstância do texto, adverte-se que apenas os atos públicos de feição aplicativa e natureza individual e concreta serão considerados. Ficarão de fora, por conseguinte, os atos com feição normadora, e geral e abstrata, designadamente os de natureza regulamentar ou dotados de força obrigatória geral.

³¹ Classicamente, SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito administrativo* (policopiado), Coimbra, 1978 p. 48.

no domínio tributário, não afetando diretamente os administrados, os contribuintes ou outros obrigados. Pense-se, por exemplo, na instauração de um procedimento ou de um processo, num despacho de prosseguimento de certas diligências instrutórias, enfim, em *atos de mero trâmite*, que se confinam nos estreitos limites de um *iter*, de uma ordenação procedimental ou processual em que se inserem. São simples e meros atos mecânicos, muitos deles informatizados ³² e relativamente aos quais não se exigem avaliações, valorações, ou apreciações cognitivas de relevo por parte do agente aplicativo.

b) Atos administrativos *versus* atos jurisdicionais

De entre atos os jurídicos relevam, no contexto eminentemente aplicativo, os atos administrativos e os atos jurisdicionais.

Na moldura do ordenamento português, o aportamento a uma noção de ato administrativo revela-se, à partida, mais facilitado, na medida em que é o próprio legislador quem assume o encargo definitório, ao prescrever, no art.º 148.º do CPA que se consideram atos administrativos "as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta". Não é este certamente o local apropriado para discutir o acerto desta definição legal e a sua adequação à atividade jurídico-tributária, pelo que, na estrita medida em que cumpre os desígnios exigíveis para prosseguir a análise, se aceitará a mesma sem grandes reservas.

Mais problemáticas poderão ser as questões no que concerne à identificação do que se poderá considerar ato jurisdicional, pois não existe aqui uma definição legal. Em todo o caso, é possível com segurança afirmar-se que os contributos da doutrina e da jurisprudência afiguram-se suficientes — até porque são relativamente incontestados — para os propósitos presentes.

Ao nível do ordenamento português, pode dizer-se que se deve a AFONSO QUEIRÓ o decisivo contributo para o estabelecimento de critérios convincentes para a separação e diferenciação entre os atos de natureza administrativa e os atos de natureza jurisdicional, acentuando um critério de natureza teleológica ou finalística (embora o

³² V., a propósito, as nossas *Lições de procedimento e processo tributário*, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 24 e ss.

Mestre, nas suas lições, o faça em referência às respetivas funções do Estado)^{33 / 34}: o ato jurisdicional, é um ato praticado por um juiz, com natureza individual e concreta, e que tem como fim a *paz jurídica* decorrente da resolução de uma "questão de Direito".

A noção apresentada, na sua simplicidade, convoca três ideias estruturantes e fundamentais que não podem ser perdidas de vista:

- i) Primeira: o ato jurisdicional deve (tem de) ser praticado por um ator que, aos olhos do ordenamento e da Constituição, se possa qualificar como *juiz*, o que pressupõe a verificação cumulativa dos estatutos de *independência objetiva* (obediência estrita e exclusiva à lei e não a outros parâmetros, como orientações políticas, instruções de serviço, gestão por metas ou objetivos, ou ditames de subordinação hierárquica) e *independência subjetiva* (cristalizada nas exigências de inamovibilidade e irresponsabilidade pelas decisões tomadas). E aqui se evidencia uma importante nota distintiva relativamente aos atos praticados por órgãos administrativos e no exercício de poderes administrativos³⁵;
- ii) Segunda: o ato jurisdicional deve revestir forma e conteúdo individual e concreto, destinando-se a produzir os seus efeitos relativamente a uma situação (ou conjunto de situações) e a um sujeito (ou conjunto de sujeitos) perfeitamente individualizados, aqui se apartando claramente dos atos normadores (e.g., legislativos ou regulamentares)³⁶;

³³ Cfr. QUEIRÓ, Afonso, *A função administrativa*, separata da *Revista de Direito e de Estudos Sociais*, ano XXIV, janeiro-setembro, 1977, pp. 24 e ss., em especial, p. 31, e, do mesmo autor, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 1976, pp. 10 e ss.. V., ainda, e entre muitíssimos outros, acórdão do TC n.º 80/2003.

³⁴ A aceitação do critério teleológico para distinguir atos administrativos de atos jurisdicionais, nos termos expostos no texto, significa a assunção da inaproveitabilidade ou insuficiência de outros critérios distintivos, como, por exemplo, um critério orgânico (um ato seria administrativo ou jurisdicional, consoante a lei prescrevesse que deveria ser praticado por um agente administrativo ou por um Tribunal); um critério de amplitude de conduta (um ato administrativo pressuporia a existência de margens autónomas de conformação e de valoração por parte do respetivo agente, enquanto o ato jurisdicional teria na sua génese a aplicação estrita da literalidade legal); um critério de estabilidade (o ato administrativo teria a nota da precariedade, estando sujeito a modificação ou revogação, ao invés dos atos jurisdicionais que, uma vez transitados em julgado, não mais poderiam ser abalados); ou um critério processualista (nos termos do qual o ato administrativo se sustentaria numa tramitação simplificada, célere, com dispensa de formalidades e na qual o agente decisório disporia de larga margem de conformação ao nível do objeto, enquanto o ato jurisdicional assentaria numa tramitação mais rigorosa e minuciosa, e na qual o juiz apenas poderia decidir com base no pedido).

³⁵ Naturalmente que o referido no texto pressupõe a adequada assunção da distinção entre Tribunal enquanto julgador (ao qual se direciona a *Richtervorbehalt*) e tribunal enquanto aplicador administrativo (designadamente por meio dos seus órgãos).

³⁶ Sem embargo do referido no texto, poderá ser problemática a questão — aqui não aprofundada — de saber se as decisões dos Tribunais proferidas em processo de controlo abstrato da constitucionalidade ou da legalidade, dotadas de força obrigatória geral, deveriam continuar a ser qualificadas como atos

- iii) Terceira: o ato jurisdicional apenas pode ter como fito ou objetivo a resolução *definitiva* de um conflito de pretensões ou de uma controvérsia sobre a verificação em concreto de uma violação da ordem jurídica. Na realidade, a nota conflitual, adversativa, ou dissidente é notória, motivo pelo qual não se podem considerar jurisdicionais os atos subjacentes aos quais não há dissídio ou oposição, mas antes consenso ou acordo, como as transações, homologação de acordos ou atos equivalentes, mesmo quando praticados por juízes. Enfim, o ato jurisdicional procura reintroduzir no ordenamento um estado de normalidade que foi afastado quando irrompeu o referido litígio ³⁷.

A partir do exposto, é possível retirar a conclusão legítima de que a resolução em definitivo de litígios — a última palavra sobre os mesmos — não pode deixar de estar acometida a um juiz, aqui radicando a suprarreferida *reserva da função jurisdicional* constitucionalmente prevista. Trata-se, bem entendido, da *última palavra*, pois sem dificuldades se constata que também os órgãos administrativos, num certo sentido, resolvem litígios, quando deferem ou indeferem um pedido apresentado no âmbito de um procedimento impugnatório, como por exemplo uma reclamação ou um recurso. Todavia, fazem-no sem ser de modo definitivo.

A consideração do ato jurisdicional como o ato resolutor em definitivo de um conflito de pretensões traz por assumida a ideia de que a função do juiz é precisamente essa: resolver o litígio e obter a consequente paz jurídica (e não apenas conceder proteção ou amparo às posições jurídicas subjetivas dos litigantes envolvidos, designadamente os particulares). Daqui decorre, entende-se, a natureza eminentemente objetivista do contencioso e dos arranjos processuais em geral, e em matéria tributária em especial.

jurisdicionais, ao invés de eventualmente serem qualificadas como atos normadores negativos, na medida em que, em regra, a sua eficácia jurídica materializa-se no afastamento com efeitos *erga omnes* de certa norma legal ou regulamentar do ordenamento jurídico. V., a respeito, art.^{os} 282.º da CRP e 76.º do CPTA.

³⁷ Uma vez mais, podem surgir dificuldades de qualificação quando se atenta no específico recorte conferido pelo ordenamento jurídico a certos atos individuais e concretos praticados pelos Tribunais, como, por exemplo, o ato de concessão de visto prévio por parte do Tribunal de contas. A este propósito, já tivemos oportunidade de defender a ideia de que, em tais casos, o Tribunal de contas não estaria a exercer verdadeiros poderes jurisdicionais. Cfr., a respeito, o nosso (em co-autoria com PEDRO CRUZ SILVA) *Contratos públicos e controlo jurídico-financeiro. Da necessidade de sintonia comunicativa entre o Direito financeiro e o Direito administrativo* (co-autoria), in *Revista de contratos públicos*, p. 14, CEDIPRE, Coimbra, 2017. V., ainda, DUARTE, Tiago, *Tribunal de contas, visto prévio e tutela jurisdicional efetiva? Yes, we can*, in *Cadernos de justiça administrativa* (CJA), n.º 71, 2008, p. 31.

c) Atos procedimentais *versus* atos processuais

Diferente da qualificação assente na natureza intrínseca dos atos, será a qualificação que emerge da sua integração num agregado mais amplo do qual fazem parte e, neste sentido, diversamente da consideração de um critério teleológico-material de distinção, estará aqui em causa antes um critério formal. Neste quadro, deverão ser considerados atos procedimentais aqueles que se encontram inseridos numa tramitação formal à qual se deva dispensar a qualificação de *procedimento*, enquanto que deverão ser considerados atos processuais, naturalmente, aqueles que se encontraram inseridos numa tramitação formal à qual se deva dispensar a qualificação de *processo* ³⁸.

É manifesto o alcance da distinção: consoante o ato seja procedimental ou processual, distinto será o regime jurídico correspondentemente aplicável, particularmente no que concerne aos prazos e ao seu modo de contagem, às eventuais presunções de validade ou legalidade, à (des)necessidade de observância de esquemas de participação e audição, às exigências de fundamentação, às possibilidades de sindicância ou recurso, etc. ³⁹.

Naturalmente que tal regime dependerá do concreto segmento material em que a tramitação procedimental ou processual se insere, pois sem dificuldade se conclui que as regras de procedimento administrativo *stricto sensu* poderão divergir das regras de procedimento ambiental, urbanístico, eleitoral ou tributário, do mesmo modo que as regras enformadoras do processo dito *civil* não se assimilam às do processo administrativo, constitucional, tributário, etc..

Como é sabido, e especificamente em matéria tributária, e atento o respetivo *efeito magnetizante* (que não de assimilação), compreende-se que na disciplina atinente ao procedimento e ao processo, o Direito administrativo desempenhe um papel subsidiário de relevo, seja ao nível da interpretação de conceitos indeterminados, seja ao nível da integração de lacunas, pelo que facilmente se percebe que alguma das suas soluções poderão ser convocadas. Sem embargo, o Código de Processo Civil também continua a assumir um estatuto de relevo, em vista da natureza eminentemente *comum* que ainda é reconhecida à respetiva disciplina.

³⁸ Assume-se, para os presentes efeitos, a bipartição básica por nós preconizada, e que parece não merecer significativa oposição, nas nossas *Lições de procedimento e processo tributário*, 6.^a edição, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 101 e ss..

³⁹ Neste sentido, v., por exemplo, acórdãos dos STA de 09 de maio de 2012, processo n.º 0862/11 e de 11 de julho de 2012, processo n.º 0730/12.

Ora, após o conhecimento aproximado de alguns modelos de execução de dívidas tributárias (apartados 2. e 3.), e depois de uma brevíssima digressão teórica por algumas das mais significativas tipologias classificatórias dos atos que abstratamente podem ser praticados por órgãos administrativos e por Tribunais (apartado 4.), descer-se-á um degrau na escala de reflexão e procurar-se-á enfrentar um núcleo de questões de feição mais concreta, questões essas relacionadas com a qualificação jurídica dos diferentes atos que podem ser praticados no âmbito de um processo de execução fiscal, no modo como este último aparece qualificado pelo criador normativo português.

5. A natureza jurídica dos atos praticados no processo de execução fiscal

Como *supra* adiantado, o desenho legislativo conferido à execução fiscal no quadro do ordenamento jurídico português origina inúmeras dificuldades de natureza teórica e prática, particularmente no que concerne à consideração da natureza jurídica dos respetivos atos e do seu regime jurídico.

Não se trata propriamente de dificuldades relacionadas com a articulação da natureza jurídica da execução — que o legislador indubitavelmente assume como um *processo*, de feição judicial — com os atos que a integram, pois sempre existiram e continuarão a existir atos de diversa índole no desenrolar da tramitação dos processos. Isto porque, como facilmente se percebe, nem todos os atos que se inserem em tal tramitação têm a natureza de atos jurisdicionais, pois nem todos eles têm em vista resolver conflitos de pretensões, de modo que a prática de atos orgânica ou materialmente administrativos não pode nunca considerar-se excluída. De resto, e como também se disse, não se pode confundir o Tribunal enquanto julgador (reserva do juiz) e o tribunal enquanto mero aplicador administrativo.

As dificuldades relacionam-se, isso sim, com o regime jurídico aplicável a cada ato e adensam-se pela consideração — aqui não assumida — da *dupla personalidade* da AT, ora enquanto credor tributário, ora enquanto *cosiddetto* “agente auxiliar do juiz”. Esta dualidade de consideração acarreta complexidades acrescidas porque obriga a um desdobramento da análise em inúmeras ramificações, com consequências importantes e relevantes ao nível do regime jurídico respetivo.

Como modo de conseguir uma aproximação proveitosa às temáticas aqui em reflexão, assumir-se-á, nos desdobramentos subsequentes (e partindo-se dos critérios distintivos acima expostos), a bipartição estrutural entre atos jurisdicionais e atos não jurisdicionais praticados na execução.

Começemos por estes últimos.

5.1. Atos não jurisdicionais

Serão atos não jurisdicionais praticados na execução, para os presentes efeitos, os atos de feição individual e concreta, levados à prática pela Administração tributária, que não têm por objetivo a resolução definitiva de um conflito de pretensões.

Trata-se de uma noção operativa que convoca elementos conhecidos (a natureza particularizada dos destinatários, a raiz organicamente administrativa do sujeito que os pratica, e uma teleologia própria), mas que não escapa à crítica da excessiva amplitude, porquanto no seu perímetro de abrangência poderão incluir-se, por exemplo, as citações, as graduações de créditos, as penhoras, as reversões, os despachos a ordenar a suspensão do processo, os deferimentos ou indeferimentos de pretensões, as constituições de garantias ou as vendas. Porque assim é, torna-se imperioso efetuar uma delimitação analítica que permita individualizar tipos distintivos, aos quais se assaque um diferenciado regime jurídico.

Nesta medida, importa considerar, por um lado, os *atos de ordenação* e, por outro lado, os atos administrativos propriamente ditos, consistindo os primeiros (como se disse) em meras operações materiais, no âmbito das quais não é convocada qualquer *vontade valorativa* por parte do agente administrativo tributário, limitando-se este a uma quase subsunção mecanizada e acrítica das normas ao caso, igualmente não se tornando necessária a indagação de factos, ou a produção ou recolha de provas; já no que concerne aos segundos (*atos administrativos*), a referida vontade valorativa é imprescindível, pois nesses casos, o agente administrativo tributário necessita de apreciar, avaliar, sopesar, ponderar interesses eventualmente conflituantes e soluções diversas (no mínimo, duas: aceitando, não aceitando; deferindo, não deferindo; avaliando para mais, avaliando para menos; relevando, não relevando, etc.), igualmente se tornando necessária atividade probatória em ordem à correta fixação dos factos subjacentes à decisão a tomar ⁴⁰.

⁴⁰ A partir do referido no texto, denota-se que não existe da nossa parte absoluta concordância com a ideia de que o ato de mero trâmite se circunscreve à ordenação intraprocessual, sem projecção de efeitos para além

Compreende-se que neste último caso (*atos administrativos*), o ordenamento não pode deixar de prever adequados meios de reação jurisdicional, ao contrário do que pode suceder no primeiro, pois poderia resultar incongruente consagrar modos de reação a simples atos de trâmite.

Em qualquer caso, e em rigor, todos eles deverão ser considerados atos processuais ⁴¹, porque integrados numa tramitação a que o legislador impôs a natureza processual (art.º 103.º, n.º 1 da LGT). Sempre, contudo, atos processuais não jurisdicionais.

Vejamos então as duas categorias individualizadas.

a) Atos de ordenação

Importará aqui subdistinguir duas categorias: (i) os atos de mero trâmite e (ii) os atos comunicativos.

α) Atos de mero trâmite

Como se disse, estão aqui em causa atos nos quais a AT é perspectivada como uma espécie de executor tarefeiro (agente auxiliar do juiz, como ainda persistentemente se designa), praticando atos absoluta e estritamente vinculados, maquinais, prescindido de instrução probatórias e sem recurso a ponderações ou valorações autónomas, e tendencialmente irrecorríveis. A título exemplificativo, podem ser apontados os seguintes:

- i) Desde logo, a própria *instauração*, a qual consiste no ato de impulso ou propulsão do próprio processo executivo, tratando-se frequentemente de um ato de feição automática e eletrónica, efetuado com base num título executivo (art.º 162.º do CPPT) e no cômputo automático dos prazos de pagamento voluntário, prescindindo até de intervenção humana manual ⁴²;

dessa ordenação (ao contrário dos verdadeiros atos materialmente administrativos). Sendo certo que os atos de trâmite não são decisivos ao nível da específica definição e conformação de situações jurídicas concretas, também não deixa de ser verdade que, assumindo-se frequentemente como atos comunicativos, extravasam os limites do puro expediente, designadamente provocando a abertura de prazos de reação. Em qualquer caso, será certo que não produzirão, por si mesmos, efeitos lesivos (embora os possam transmitir).

⁴¹ Neste sentido, v., por exemplo, acórdãos do STA de 28 de março de 2012, processo n.º 0261/12 e de 11 de julho de 2012, processo n.º 0665/12.

⁴² Para um enfoque prático, v. PIRES, José Maria Fernandes, *A tramitação do processo de execução fiscal nos serviços da administração tributária*, in *Procedimento e Processo Tributário – 2016*, Centro de Estudos

- ii) Em segundo lugar, os *atos, ofícios e despachos de mera ordenação* ou de *mero expediente*, entendendo-se como tais aqueles que se destinam a prover ao andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes ⁴³, aqui se incluindo, por exemplo, as passagens de recibo de documentos rececionados, as solicitações de diligências instrutórias complementares ⁴⁴, os levantamentos de penhoras ⁴⁵ ou a remessa dos documentos para as entidades competentes (v.g., em casos de pedidos de pagamento em prestações ou dação em pagamento, de oposição à execução, de execução contra pessoas coletivas de Direito público ou de reclamações de atos do órgão de execução ⁴⁶);
- iii) Em terceiro lugar, poderão ainda aqui ser consideradas algumas atuações que, sendo decisivas na configuração do processo, não transportam em si mesmas efeitos jurídicos autónomos, limitando-se a *atestar situações pré-existent*s, como será o caso dos *despachos de suspensão ou extinção* da execução fiscal após prestação de garantia adequada, declaração em falhas, pagamento voluntário ou coercivo, prescrição ou anulação da dívida (em todos os casos quando tais despachos impliquem efeitos meramente "declarativos") ⁴⁷.

Importa insistir nesta nota: em todas estas situações o ato em causa limita-se a carrear a tramitação, configurando-se como uma atuação ordenatória e praticamente mecanizada, frequentemente informatizada, sem necessidade de ponderações de facto ou de Direito que comportem opções valorativas; caso estas últimas existam, já não se poderá falar em mero trâmite.

Além disso serão, como se disse, atos *tendencialmente irrecorríveis*.

β) Atos comunicativos

Judiciários, Lisboa, 2016, pp. 36 e ss., disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Procedimento_Processo_Tributario2016.pdf (acesso em 26 de junho de 2018). Cfr. ainda, acórdãos do TC n.º 152/02 e 263/02.

⁴³ Assim, art.º 152.º, n.º 4, do CPC.

⁴⁴ Cfr. art.ºs 185.º ou 201.º, n.º 3, do CPPT.

⁴⁵ Cfr., por exemplo, art.º 271.º do CPPT.

⁴⁶ Cfr., respetivamente, art.ºs 198.º, n.º 2; 201.º, n.º 3; 208.º; 216.º; ou 278.º, n.º 1, todos do CPPT.

⁴⁷ Cfr., art.ºs 261.º, 269.º, 270.º ou 272.º do CPPT.

Particularmente problemática poderá ser a consideração nesta sede dos *atos simplesmente comunicativos*, como a citação, que, nos termos da própria definição legal (art.º 35.º, n.º 2, do CPPT) consiste no ato destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada (como um credor preferente, nos termos do art.º 239.º).

Não é clara a natureza jurídica da citação em processo de execução fiscal, embora seja de afastar perentoriamente a sua qualificação como *condição de existência* (pressuposto processual), pois é manifesto que tal processo já existe antes da verificação da primeira. Para os presentes propósitos, considerar-se-á que se está antes em presença de uma *condição de eficácia* do processo, na medida em que a sua consecução tem a virtualidade de desencadear efeitos jurídicos autónomos (embora não respeitantes à relação subjacente ou controvertida), designadamente ao nível das possibilidades de defesa.

Na verdade, este ato comunicativo de feição individual é, também ele, amiúde efetuado por via automática e eletrónica, com pouca intervenção de vontade ao nível da modelação do conteúdo — e aqui se aproximando dos atos de mero trâmite —, embora assuma uma importância crucial no desenrolar de toda a tramitação executiva — aqui deles se distanciando —, pois é a partir do mesmo que, entre outras consequências, se abrem as possibilidades reativas ao dispor do executado e outros obrigados processuais tributários (oposição, requerimento de dação em pagamento, requerimento de pagamento em prestações, reclamação graciosa, impugnação judicial, etc. ⁴⁸).

Por tal motivo, não podem ser considerados atos de mera tramitação, comportando considerações, até de ordem pública, que podem justificar a sua invalidade ⁴⁹ e a sindicância contenciosa. A este respeito, a jurisprudência tem entendido — e parece-nos que bem — que os vícios das citações poderão fazer perigar as possibilidades de defesa e de proteção jurídica, justificando-se a sua impugnabilidade "em primeira linha perante o órgão de execução fiscal" e, em caso de insucesso, mediante a apresentação da reclamação judicial ⁵⁰.

⁴⁸ Cfr. art.º 189.º, n.º 1 do CPPT (e 22.º, n.º 5, da LGT).

⁴⁹ Cfr. art.º 191.º do CPC, aplicável *ex vi* art.º 2.º do CPPT.

⁵⁰ Cfr., por todos, acórdão do STA de 22 de março de 2018, processo n.º 0714/15 (e jurisprudência aí referida).

Em qualquer caso, não se poderá dizer que a eventual recorribilidade dos atos comunicativos, como a citação, os transmute em atos que não sejam ordenatórios.

b) Atos administrativos

Diversamente, neste segundo agregado, consideram-se os atos administrativos *stricto sensu*, no sentido jurídico-administrativo dos mesmos, isto é, os atos decisórios, emanados no exercício de poderes jurídico-administrativos, com o objetivo de produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta. Trata-se de atos que definem situações jurídicas e que, na sua conformação conteudística, não prescindem de adequadas ponderações por parte do agente que os pratica, seja ao nível da análise do substrato fático, seja ao nível da interpretação jurídica, avaliando, medindo, estimando ou procedendo a outro tipo de operações de raciocínio. Não são, por conseguinte, meros atos automáticos ou de subsunção acrítica, tornando-se imprescindíveis atividades de instrução probatória e valorações autónomas, as quais, em casos extremos, até poderão ser discricionárias (e.g., utilização de conceitos de "pode" ou equivalentes, ou opção entre margens ou balizas mínimas e máximas). Para além disso, do ponto de vista da tramitação, a jurisprudência tem neles reconhecido autênticas (sub) tramitações procedimentais, enxertadas no processo (executivo).

Como exemplos típicos de atos a ser aqui incluídos, poderão ser apontados os seguintes:

- i) Os atos restritivos ou impositivos praticados pela AT, por sua própria iniciativa (*atos originários* ou *de primeiro grau*), com vista à cobrança ou à manutenção ou reforço das garantias de cobrança do crédito exequendo, como a compensação oficiosa de créditos tributários ⁵¹, a constituição de uma hipoteca ou de um penhor ⁵², a reversão contra terceiros ou responsáveis subsidiários ⁵³, a graduação de créditos conflituantes ⁵⁴, ou o ato de venda *stricto sensu* ⁵⁵.

⁵¹ Cfr. art.º 89.º do CPPT.

⁵² Cfr. art.ºs 50.º, n.º 2, alínea b), da LGT ou 195.º, n.º 1, do CPPT.

⁵³ Cfr. art.º 23.º da LGT.

⁵⁴ Cfr. art.º 245.º do CPPT.

⁵⁵ Cfr. art.ºs 248.º e ss. do CPPT. Questão não aqui abordada por razões de linearidade discursiva, embora importante para ajudar a compreender as presentes considerações, é a da natureza jurídica da venda praticada em execução fiscal. Sendo sabido que se podem conhecer teses ou enfoques de feição mais privatística (enfatizando, por exemplo, a proximidade relativamente ao contrato de compra e venda, ao instituto da representação, ou à expropriação dos poderes de disposição), será aqui assumida uma opção

- ii) Os atos de conhecimento de pedidos apresentados pelos contribuintes ou outros obrigados tributários (*atos derivados* ou *de segundo grau*), como os pedidos de pagamento em prestações ⁵⁶, de dação em pagamento ⁵⁷, de prestação de garantia com vista à suspensão do processo ⁵⁸, de dispensa da prestação de garantia ⁵⁹, de compensação ⁶⁰, de sub-rogação ⁶¹, de entrega de apenas parte do preço ⁶² ou de anulação da venda ⁶³.

Em todos estes casos, como se disse, configuram-se *procedimentos enxertados* no âmbito mais vasto do processo executivo, com as consequências de que, tratando-se de procedimentos, serem correspondentemente aplicáveis as normas (princípios e regras) de natureza administrativo-tributária, como as que se materializam nas exigências de especiais cuidados quanto à fundamentação, de notificação dos eventuais lesados para exercício do direito de audição ou até, em alguns deles, de consagração da solução do *indeferimento tácito* (e.g., art.º 257.º, n.º 5 do CPPT, respeitante a situações de pedido de anulação da venda).

Ainda assim, em determinadas situações legalmente previstas, e por motivações de celeridade, entende o ordenamento que o procedimento em causa deve revestir natureza “urgente”, abreviando-se a tramitação e dispensando-se a consecução de algumas das suas fases. É o que sucede, por exemplo, em sede de pedido de dispensa de garantia, prevendo-se que o mesmo “será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação” ⁶⁴. De todo o modo — entende a jurisprudência — trata-se de uma situação excecional, pelo que deve ser entendido que fora destes casos especificamente consagrados por via legal (nos quais não se estabelece qualquer urgência), as regras do

pela *natureza publicista* da mesma, tendendo a relevar o *estado de sujeição* a que o executado se encontra submetido, a desvalorizar o papel da respetiva autonomia da vontade, e a considerar a existência de uma venda coativa.

⁵⁶ Cfr. art.ºs 196.º e ss. do CPPT.

⁵⁷ Cfr. art.ºs 201.º e 202.º do CPPT.

⁵⁸ Cfr. art.ºs 169.º e 199.º do CPPT.

⁵⁹ Cfr. art.ºs 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT.

⁶⁰ Cfr. art.ºs 90.º e 90.º-A do CPPT.

⁶¹ Cfr. art.º 91.º, n.º 2, do CPPT.

⁶² Cfr. art.º 256.º, n.º 1, alínea f), do CPPT.

⁶³ Cfr. art.º 257.º, n.º 4 do CPPT.

⁶⁴ Cfr. art.º 170.º, n.º 4, do CPPT. Em rigor, e bem vistas as coisas, a “urgência” aqui em causa sê-lo-á apenas do ponto de vista material, atendendo à acelerada tramitação prevista (com limitação instrutória à prova documental, e um prazo curto da decisão), e não do ponto de vista formal, pois o legislador, ao contrário do que acontece em outras localizações, não rotulou a tramitação como tal. V., com muito interesse, a declaração de voto de DULCE NETO, aposta ao acórdão do STA de 11 de julho de 2012, processo n.º 0665/12, referindo-se a “urgência objectiva”.

procedimento administrativo tributário (especificamente, a necessidade de notificação para o exercício do direito de audição) devem ser aplicadas ⁶⁵.

Em qualquer caso, indubitável é que nas situações apontadas, não se está perante "puro trâmite" ou simples execução procedimental, pois, além de se verificar a presença de interesses subjetivamente ancorados (e.g., o "interesse" da AT, materializado na cobrança do crédito em causa), o ordenamento reclama do agente aplicativo um trabalho jurídico de reflexão e de ponderação que não se compadece com a simples consideração de automatismos ou de mecanizações acríticas. Basta pensar, por exemplo, que no quadro da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários se torna indispensável apurar a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, denotando-se sobremaneira a indispensabilidade de valorações pessoais e subjetivas da matéria de facto e da matéria de Direito para que se possa apreender cabalmente se, efetivamente, a insuficiência é *fundada*. Do mesmo modo, no contexto da constituição de uma hipoteca ou de um penhor, exige-se que se revele a respetiva *necessidade* ou *recomendabilidade* (art.º 195.º do CPPT), o que, bem entendido, pressupõe uma adequada reflexão do agente administrativo no sentido da conclusão da sua verificação. Aliás, nestes últimos casos, o legislador até vai ao ponto de conceder à Administração um amplo espaço de autonomia de vontade, utilizando o vocábulo "pode" ⁶⁶. Analogamente, na penhora, são exigidos ao órgão de execução deveres de investigação e de seletividade ⁶⁷, bem como um trabalho de busca tendente a apurar se o bem imóvel está afeto a habitação própria e permanente ⁶⁸, além de, em casos pontuais, lhe serem conferidas prerrogativas de fixação de valor ⁶⁹.

Em todas estas situações, crê-se, não se poderá falar em "puro trâmite" ou simples ordenação processual.

⁶⁵ Cfr., por exemplo, acórdão do STA de 29 de junho de 2016, processo n.º 0720/16. V., também, acórdão do STA de 11 de novembro de 2015, processo n.º 01221/15.

⁶⁶ Cfr. art.º 195.º, n.º 1, do CPPT. Neste sentido, v. também, por exemplo, e entre vários outros, acórdão do STA de 11 de julho de 2012, processo n.º 0730/12, onde se lê: "(...) contrariamente ao entendimento da recorrente, temos para nós que o acto de constituição da hipoteca legal aqui em questão se qualifica como verdadeiro acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta".

⁶⁷ Basta reparar que, por exemplo, o art.º 194.º, n.º 3, do CPPT refere "se forem encontrados bens penhoráveis" (o que inculca a ideia de que os mesmos devem ser "procurados"), do mesmo modo que o art.º 217.º se refere a "bens *previsivelmente suficientes* para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido" e o art.º 219.º, n.º 1, alude a "bens cujo valor pecuniário (...) *se mostre adequado* ao montante do crédito do exequente" (sublinhados nossos, naturalmente).

⁶⁸ Cfr. art.º 219.º, n.º 5, do CPPT.

⁶⁹ Cfr. art.º 225.º, n.º 2, do CPPT.

Importa ainda observar que a consideração de existência de autênticos atos administrativos, ainda que considerados no âmbito de um “enxerto” no processo, obriga à consagração de adequados meios garantísticos e reativos, caso os mesmos comportem restrições ou lesões de posições jurídicas subjetivas dignas de proteção (por exemplo, por via da reclamação prevista nos art.^{os} 276.º e ss. do CPPT).

Como se compreenderá, o mesmo não se passa com os simples atos de trâmite, os quais, por tal motivo, serão *de per si* inimpugnáveis (embora possam eventualmente fundar pretensões impugnatórias).

5.2. Atos jurisdicionais

Como se referiu, entender-se-á por *ato jurisdicional* a emanção de vontade por parte de um órgão jurisdicional (Tribunal) com vista à resolução definitiva de um litígio ou conflito de pretensões. Como já resulta do que foi sendo aqui adiantado, o fim último da jurisdição será a composição em termos definitivos, finais, concludentes, de um arranjo respeitante a interesses conflitantes, introduzindo um estado de *paz jurídica* inexistente até então.

Como também procede do exposto, existe neste âmbito um princípio de reserva da função jurisdicional ou *reserva do juiz*, em termos de se afirmar juridicamente inadmissível e materialmente inconstitucional qualquer solução legal que consagre a última palavra sobre a resolução de um litígio a órgãos não jurisdicionais.

Ora, também em matéria de execução fiscal, os atos jurisdicionais praticados (todos eles, repete-se, reservados ao juiz), pressuporão um litígio, e terão por fim a resolução do mesmo, como é o que sucede, por exemplo, nas decisões respeitantes a oposições à execução (art.^{os} 203.º e ss. do CPPT), a reclamações dos atos do órgão de execução (*idem*, art.^{os} 278.º e ss.), ou a incidentes (art.^{os} 166.º e ss.)⁷⁰.

6. Propostas de simplificação

Resulta de tudo quanto foi dito que a delimitação clara e inequívoca da natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, não sendo propriamente uma tarefa inexequível, não deixa de se revelar problemática em concreto, tendo em vista (i) a

⁷⁰ Cfr., a respeito, art.º 151.º, n.º 1, do CPPT.

natureza processual da tramitação, (ii) a diversidade dos sujeitos envolvidos, e (iii) a pluralidade de atos que podem ser praticados. Na verdade, uma análise casuística permite, com alguma segurança, determinar se um certo ato é jurídico *stricto sensu* ou de mero trâmite, administrativo ou jurisdicional, procedimental ou processual, apelando a critérios minimamente sólidos fornecidos pela doutrina clássica que sobre as temáticas se tem debruçado; conseqüentemente, consegue-se, com algum trabalho, delimitar o respectivo regime jurídico e as exigências legais correspondentemente aplicáveis.

Porém, tal demanda um esforço e uma tomada de tempo dos Tribunais que poderiam proveitosamente ser utilizados para outros fins.

Assim, pode dizer-se que o problema não é propriamente a dificuldade em encontrar uma qualificação jurídica adequada ou um regime jurídico apropriado, mas o desvio do labor jurisdicional para uma tarefa de qualificação jurídica que poderia perfeitamente ser poupada aos juízes, que, alternativamente, dirigiriam o seu zelo judicativo para a concreta resolução (em termos materiais) do conflito de pretensões que é colocado à sua frente, esse sim, o seu principal fim. Por outras palavras: em lugar de ocuparem o seu precioso tempo a decidir se o ato de indeferimento de um pedido de prestação de garantia é um ato procedimental ou não (e se no contexto do mesmo se demanda o exercício do direito de audição); se o ato de reversão é um ato processual ou não processual (e se as exigências de fundamentação dos atos administrativos se lhe aplicam); ou se a AT participa no processo executivo a título de credor tributário ou de agente de execução auxiliar, os juízes deveriam apenas canalizar a sua atividade para a resolução justa, inequívoca e definitiva do dissídio jurídico-tributário propriamente dito, isto caso o legislador tivesse convincentemente resolvido as questões de qualificação jurídica. Ou melhor dito: se o legislador não tivesse complicado a questão, criando um sistema híbrido que permite interpretações díspares. Bastaria fazer como o fazem o legislador alemão, espanhol, francês ou brasileiro, optando claramente por um modelo nítido, fosse ele qual fosse.

Ora, tendo em vista estas considerações, impõe-se uma simplificação do *sistema*, em termos de o tornar mais inteligível e de modo a eliminar as ambiguidades e os espaços de indeterminação. Neste rumo, sendo certo que não é tarefa central da ciência do Direito propor medidas legislativas (tarefa *política*) — antes estudá-las —, e que a interpretação por si efetuada nunca é autêntica — antes descritiva —, ainda assim, avançam-se algumas propostas:

- i) Nesse intuito de simplificação, entende-se que o melhor caminho a seguir será o da *administrativização da execução tributária*, a exemplo do que sucede em ordenamentos insuspeitos em termos de garantias de Estado de Direito. Neste contexto, pensa-se que será proveitosa a consideração da execução como um procedimento (*Verwaltungsweg*), no âmbito do qual os atos praticados são indiscutivelmente atos administrativo-tributários ou atos de ordenação procedimental;
- ii) Naturalmente que a *administrativização* da execução tributária pressupõe o estabelecimento de um estatuto de credibilidade da AT, acabando com os tradicionais receios de parcialidade, algo que apenas se conseguirá com uma cultura de Interesse público e de confiança. Neste quadro, importa perceber que o referido Interesse público não se identifica em absoluto (e exclusivamente) com o interesse concreto na arrecadação da receita tributária ⁷¹;
- iii) Em todo o caso, em ordem à prossecução desse Interesse público de arrecadação da receita tributária — o qual, não sendo absoluto, também não pode ser negligenciado — e em ordem ao acautelamento do privilégio de execução prévia — que, indubitavelmente, continua a existir — o procedimento executivo tributário deverá ser enformado por *princípios de simplicidade e celeridade*, privilegiando atuações desburocratizadas e prevendo prazos máximos de duração (não necessariamente coincidentes com os prazos aplicáveis aos demais procedimentos). Neste seguimento, algumas das garantias administrativo-tributárias previstas nos restantes procedimentos (como o direito de audição antes da prática de atos lesivos ou a garantia de duplo grau de revisão administrativa) poderão ser atenuadas ou aligeiradas, até porque a dívida em cobrança já se considera certa, líquida e exigível;

⁷¹ Como já sinalizamos em outra localização, a noção de Interesse público a prosseguir pela AT não se subsume, nem tem que se subsumir, ao interesse público que se materializa na arrecadação da receita tributária. Além de ser altamente questionável a ideia de que a AT tem interesses que se possam qualificar como "próprios" (antes se devendo entender que os mesmos serão sempre interesses heterónomos e instrumentais), parece indiscutível que a mesma, integrando a Administração pública em geral, está vinculada a muitos mais deveres do que os que decorrem da (indispensável, é certo) mera arrecadação de receita. Para desenvolvimentos, v., a respeito, o nosso *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss..

iv) Em qualquer caso, e evidentemente, devem ser consagradas as mais amplas e efetivas garantias de ação ou recurso jurisdicional, quando se esteja em presença de atuações ou omissões lesivas, seja sob a forma de verdadeiros atos administrativo-tributários (como penhoras, constituição de hipotecas, indeferimentos de pretensões, graduações de créditos, etc.), seja sob a forma de atos comunicativos potenciadores de efeitos gravosos (e.g., citações). Isto porque as pretendidas simplicidade e celeridade não podem ser efetivada a expensas das garantias dos obrigados tributários, retirando a estes meios de amparo jurídico apenas para que se possa dizer que a tramitação obtém resultados mais eficientes. Neste particular, embora se afigure complexa a tarefa de ponderação e articulação entre as duas dimensões em conflito — tarefa essa indiscutivelmente imposta pelo próprio legislador constituinte no art.º 18.º, n.º 2, da Constituição —, existirá aqui mais um limite intransponível: a plenitude das garantias de defesa, seja sob um ponto de vista substantivo, seja sob um ponto de vista adjetivo, procedimental e processual. Assim, qualquer restrição desproporcionada das ditas garantias de defesa não poderá deixar de se considerar inconstitucional.

À parte estas propostas, uma outra ideia respeitante ao processo executivo merecerá ser pensada, embora se tenha presente que se trata de uma reflexão não diretamente relacionada com as presentes considerações: trata-se da necessidade de expurgar a execução tributária de todos os litígios que com a mesma pouco têm a ver. Isto porque, como é consabido, inundam os Tribunais tributários e os órgãos da AT uma multiplicidade de litígios e questões jurídicas que, em rigor, nada têm de tributário, apenas se tratando de questões respeitantes a quantias pecuniárias (preços, tarifas, contribuições, pseudo-taxas, etc.) relativamente às quais o legislador entende — a nosso ver, frequentemente mal — que podem ser cobradas por este meio coercivo. Tal *utilização abusiva do processo* traduz-se em elevadíssimos custos ao nível da coerência do sistema e da respetiva eficiência.

Porém, essas já serão matérias para outro tipo de estudo...

Conclusões

Por agora, importa concluir.

Do conjunto de reflexões precedentes, é possível alinhar alguns tópicos finais, em modo de sistematização conclusiva. Elencam-se os seguintes:

- I. A aproximação ao tema da natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal é mais bem conseguida a partir da utilização de uma metodologia analítica, partindo da compreensão das partes (atos) para se tentar a compreensão do todo (processo);
- II. A análise jurídico-comparativa permite identificar três distintos *modelos* de execução coerciva de dívidas tributárias: um modelo puramente administrativo, um modelo puramente jurisdicional e um modelo híbrido ou misto;
- III. O modelo português é difícil de qualificar, em consequência da ambiguidade dos dados fornecidos pelo legislador positivo e da *carga memorial* remanescente de soluções anteriores;
- IV. Face às incertezas e indeterminações, os problemas relativos à execução fiscal têm-se afastado progressivamente da *teoria do processo* para se centrar na *teoria dos atos*;
- V. Na execução fiscal, constata-se a existência de atos de natureza muito diversa (atos de mera ordenação, atos administrativos, atos jurisdicionais);
- VI. Não serão verdadeiros *atos jurídicos* as simples *ações materiais* e os atos de ordenação (atos de mero trâmite e atos comunicativos);
- VII. Aos atos administrativos praticados na execução fiscal (nos quais se reclama do agente aplicativo um trabalho jurídico de reflexão e de ponderação que não se compadece com automatismos ou mecanizações acríticas) são aplicáveis as normas de natureza administrativo-tributária;
- VIII. Porém, em determinadas situações, por motivações de celeridade, o procedimento em causa deve revestir natureza “urgente”, abreviando-se a tramitação e dispensando-se a consecução de algumas das suas fases;
- IX. Relativamente aos atos jurisdicionais (que têm como fim a *paz jurídica* decorrente da resolução de uma "questão de Direito"), o legislador constituinte fixou um limite intransponível para o legislador: a *reserva de função jurisdicional*;
- X. Os problemas de qualificação jurídica demandam um esforço e uma tomada de tempo dos Tribunais que poderiam proveitosamente ser utilizados para outros fins;

- XI. Impõe-se uma simplificação do *sistema*, em termos de o tornar mais inteligível e de modo a eliminar as ambiguidades e os espaços de indeterminação;
- XII. Nesse intuito de simplificação, entende-se que o melhor caminho a seguir será o da *administrativização da execução tributária*;
- XIII. Em qualquer caso, devem ser consagradas as mais amplas e efetivas garantias de ação ou recurso jurisdicional, pois a simplicidade e a celeridade não podem ser efetivadas a expensas das garantias dos obrigados tributários e qualquer restrição desproporcionada das garantias de defesa será inconstitucional;
- XIV. À parte destas propostas, impõe-se expurgar a execução tributária de todos os litígios que com a mesma pouco têm a ver e evitar a *utilização abusiva do processo*.

Braga, junho de 2018